



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Al. Solidarności 77
00-090 Warszawa
Tel. 274 202
Fax 276453

30 maja 1997 r.

RPO/233242/97/WAC-Z

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
W A R S Z A W A

WNIOSEK
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470) i art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 471)

w n o s z ę

o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że postanowienia § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1995r. Nr. 154, poz. 797 ze zm. Dz.U. 1996r. Nr. 107, poz. 506, Nr. 157, poz. 805) pozbawiające podatników prawa do skorzystania z możliwości obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego - został ustanowiony z przekroczeniem upoważnienia ustawowego zawartego w art. 23 i art. 32

ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 8 stycznia 1993r. (Dz. U. Nr 11 poz. 50 ze zm. Dz. 1993r. Nr 28 poz. 127, Nr 129, poz 599, z 1994r. Nr 132, poz. 670 i z 1996r. Nr 137, poz. 640) co narusza art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426, ze zm. Dz.U. z 1995 r. Nr 38, poz. 184, Dz.U. nr 150, poz. 729, Dz.U. z 1996r. nr 106, poz. 488).

Uzasadnienie

Przepis art. 19 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 8 stycznia 1993r. (Dz.U. 1993r. nr 11, poz. 50 z późn. zm.) stanowi w jakich przypadkach i w jakim trybie podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

W art. 23 pkt 1 ustawa zawarła upoważnienie dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 21 ustawy. Natomiast w art. 32 ta sama ustawa zawarła upoważnienie dla Ministra Finansów do określania zasad wystawiania faktur, rachunków uproszczonych oraz danych jakie powinny zawierać, a także wzory tych rachunków.

W zaskarżonym § 54 ust. 4 pkt 2 zamieszczonym w Rozdziale 13 rozporządzenia zatytułowanym "Zasady wystawiania i przechowywania faktur, rachunków uproszczonych i not korygujących" Minister Finansów ustalił, iż podatnikowi podatku od towarów i usług - mimo iż nabył on w dobrej wierze i w sposób niewadliwy towar lub usługę od innego podatnika podatku od towarów i usług oraz otrzymał od niego niewadliwą fakturę lub fakturę korygującą - nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego i zwrot różnicy podatku naliczonego, w przypadku gdy faktura ta "nie jest potwierdzona kopią u wystawcy". Stwierdzenie rozporządzenia Ministra Finansów "...nie jest potwierdzona kopią u wystawcy..." prowadzi do rozumienia przez pracowników organów skarbowych, tego

przepisu w ten sposób, iż stwierdzenie braku kopii takiego dokumentu u wystawcy wywołuje sankcje skarbowe skierowane przeciwko nabywcy towaru lub usługi.

Dokonując analizy logicznej i semantycznej przepisu w art. 23 ustawy, zdaniem Rzecznika, Minister Finansów uzyskał upoważnienie do:

1) "sporządzenia listy towarów i usług, których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrot różnicy podatku" - a zatem - wykazu takich szczegółowo określonych towarów i usług, których nabycie nie będzie powodowało prawa przewidzianego w art. 19 ust. 1 i 2 ustawy w postaci "... prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług przy czym za kwotę podatku naliczonego uważa się sumę kwot podatku określonych w fakturach stwierdzających nabycie towarów lub usług...". (Minister Finansów nie skorzystał z tej delegacji).

2) "określenia przypadków, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrot różnicy podatku".

Tą delegację Minister Finansów wykorzystał m.in.:

- w Rozdziale 7 rozporządzenia zatytułowanym "Przypadki w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku", określając w § 12 katalog podmiotów, którym to prawo nie przysługuje oraz

- w Rozdziale 13 rozporządzenia zatytułowanym "Zasady wystawiania i przechowywania faktur, rachunków uproszczonych i not korygujących" stanowiąc:

a) w § 54 ust. 1, że "faktury, rachunki uproszczone i rachunki korygujące dotyczące rachunków uproszczonych wystawiane są co najmniej w dwóch egzemplarzach, przy czym oryginał otrzymuje nabywca, a kopię sprzedawca - (co w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich nie budzi zastrzeżeń i nie jest przedmiotem zaskarżenia niniejszym wnioskiem) oraz

b) w § 54 ust. 3, że "podstawę do obniżenia przez nabywcę kwoty podatku należnego oraz zwrotu podatku lub zwrotu podatku naliczonego stanowią wyłącznie oryginały faktur *lub* faktur korygujących albo ich duplikaty, o których mowa w § 55 rozporządzenia, (co w ocenie Rzecznika również nie budzi zastrzeżeń), oraz

c) w § 54 ust. 4 pkt. 2, że w przypadku gdy nabywca posiada fakturę korygującą nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy - faktura ta nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

Tak więc w stosunku do nabywcy towarów i usług w rozporządzeniu - dla celów profilaktycznych, co przyznaje Minister Finansów - została zastosowana niedopuszczalna "odpowiedzialność zbiorowa". Jeśli bowiem można zgodzić się, że nabywca powinien - we własnym dobrze rozumianym interesie - kontrolować, aby sprzedawca przekazał mu wystawione w prawidłowy sposób faktury i rachunki posiadające kopie, to brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia do nakładania na nabywcę bardzo dotkliwych sankcji podatkowych za nieprzechowywanie przez sprzedawcę kopii faktur lub rachunków.

Sankcje podatkowe i sankcje karne mogłyby być nałożone na nabywcę towarów i usług za działanie w zмовie ze sprzedawcą mającej na celu uszczuplenie należnych Skarbowi Państwa podatków, przy czym ciężar udowodnienia takiego uszczuplenia - zgodnie z ogólną regułą dowodową w państwie prawa - spoczywać musi na organie skarbowym, a nie na podatniku, który wykazuje się posiadaniem oryginalnego i prawidłowo wystawionego dokumentu (m.in. z zaznaczeniem, że wystawiono go w dwóch egzemplarzach).

Ustalenie przez Ministra Finansów w zaskarżonym w § 54 ust. 4 pkt. 2, że braki dokumentacji u jednego kontrahenta mogą powodować brak możliwości obniżenia kwoty podatku u drugiej strony umowy oraz sankcje podatkowe stanowi niedopuszczalne "dookreślanie" ustawy aktem niższego rzędu. Na nabywcę towarów lub usług żaden z przepisów ustawy nie nakłada obowiązku sprawdzenia czy wystawca faktury zawierającej wszystkie dane, o których mowa w przepisie art. 32 ustawy - przechowuje kopie faktur, a jeśli nie to z jakich powodów.

Zaskarżony przepis § 54 ust. 4 pkt 2 został zawarty w Rozdziale "Zasady wystawiania i przechowywania faktur, rachunków uproszczonych i not korygujących". Ustawowe upoważnienie dla Ministra Finansów do uregulowania tego zagadnienia zawiera art. 32 ust. 5 ustawy zezwalający na "określenie w drodze rozporządzenia zasad wystawiania faktur, rachunków uproszczonych, danych, które powinny zawierać, oraz

sposób i okres ich przechowywania, a także upoważnienie do określenia wzory tych rachunków dla wszystkich lub niektórych rodzajów czynności". Zgodnie z tym przepisem, na pozostałych uczestnikach obrotu towarowego ciąży obowiązek związane z ich rolą w obrocie. W każdym razie do obowiązków sprzedającego, a nie kupującego towar lub usługę należy przechowywanie odpisów faktur i rachunków uproszczonych, które wystawił zgodnie z przeprowadzoną transakcją. Dlatego w ocenie Rzecznika postanowienia § 54 ust. 4 pkt 2 wprowadzające zakaz obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego dotyczące kupującego - stanowią oczywiste przekroczenie granic upoważnienia ustawowego. Tego rodzaju zakaz narusza bowiem zasadę ustanowioną w art. 19 ust. 1 i 2 ustawy i mógłby być - ewentualnie jako *lex specialis* - ustanowiony tylko ustawą.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się w przedmiocie warunków legalności rozporządzeń ustawodawczych (między innymi orzeczenia w sprawach Sygn. akt U 1/86, U 5/86, K 1/87.P 2/87, K 2/89 U 13/89, U 4/91, U 7/93, P 2/94, P 3/94). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego - rozporządzenie jest aktem prawnym wydawanym "w celu wykonania ustaw" i "na podstawie udzielonych w nich upoważnień". Konstrukcja rozporządzenia jest zatem zdeterminowana trzema warunkami:

- wydaniem rozporządzenia na podstawie wyraźnego, to jest opartego nie tylko na domniemaniu lecz szczegółowym upoważnieniu ustawy w materii określonej w upoważnieniu,
- wydanie rozporządzenia w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania;
- zgodność treści rozporządzenia z normami konstytucyjnymi, a także z innymi obowiązującymi aktami ustawodawczymi, które w sposób bezpośredni lub pośredni regulują materie będące przedmiotem rozporządzenia.

Warunki te, przełożone na normy prawne, oznaczają odpowiednio:

- zakaz wydawania rozporządzeń bez upoważnienia ustawowego (bez podstawy w ustawie);

- zakaz wydawania rozporządzeń nie będących aktami wykonującymi ustawę (np. zakaz regulacji materii ustawowej w sposób samoistny lub wykraczający poza przedmiot delegacji ustawowej).

Upoważnienie ustawowe podlega zawsze ścisłej i literalnej wykładni. Sejm, upoważniając w drodze ustawy określone organy państwowe do wydawania aktów prawotwórczych, upoważnia je jednocześnie do wydawania tych aktów w określonym zakresie podmiotowym i przedmiotowym; żadne domniemanie ani wykładnia rozszerzająca treść upoważnienia ustawowego nie może wchodzić w rachubę. Granice dopuszczalnej regulacji zasad w rozporządzeniu wyznaczają postanowienia ustawy determinujące wykonawczy charakter tej regulacji. Normy wykonawcze nie są izolowanymi i zamkniętymi w sobie całościami. W układzie przyczynowo-skutkowym są w założeniu następcze i nie mogą pozostawać w sprzeczności nie tylko z ustawą na podstawie której zostały wydane ale i z normą ustawy.

Trybunał Konstytucyjny w swym orzecznictwie wielokrotnie wskazywał, że ustawowe upoważnienie podlega zawsze ścisłej i literalnej wykładni (postanowienie Sygn. akt U. 6/87, OTK 1988r., s.139 i n.; Sygn. akt U. 4/96; orzeczenie Sygn. akt U. 5/96, OTK 1996r., s.339 i n.). Na priorytetowe znaczenie wykładni językowej w prawie podatkowym wskazują przedstawiciele doktryny (prof. dr hab. R. Mastalski, glosa, P i P 1993r. Nr. 5, str. 111).

Brak stanowiska ustawodawcy, przewijający się w nieprecyzyjności upoważnienia, musi być interpretowany jako nieudzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej. Upoważnienie nie może opierać się na domniemaniu objęcia swym zakresem materii w nim wymienionych, nie podlega też wykładni rozszerzającej, ani celowościowej (Sygn. akt U. 3/87, OTK 1988r., str. 156 i n.; orzeczenie Sygn. akt U. 5/96, OTK 1996r., s.339 i n.).

Skoro więc ustawa w art. 23 pkt 1) *expressis verbis* upoważnia Ministra Finansów do określenia listy towarów i usług lub przypadków, w których nabycie towarów i usług uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku - to swoboda Ministra w zakresie regulacji istnieje jedynie co do wyboru spośród całości towarów i usług lub tych przypadków.

Przypadki o których stanowi ten przepis, należy wiązać z kontekstem całego przepisu - a więc z towarami i usługami. Chodzi więc o inne "przypadki" obrotu nie będące ani towarem ani usługą, a nie o zasady przechowywania kopii dokumentów tego o brotu, gdyż o tym stanowi art. 32 ust. 5 ustawy.

Natomiast art. 32 ust. 5 nadający Ministrowi Finansów upoważnienie ustawowe do określenia, w drodze rozporządzenia, zasady wystawiania faktur, rachunków uproszczonych, dane, które powinny zawierać, oraz sposób i okres ich przechowywania tudzież wzory tych rachunków dla wszystkich lub niektórych rodzajów czynności - nie zawiera upoważnienia do stanowienia sankcji podatkowych. Sankcje takie może stanowić tylko ustawa.

Zaskarżona regulacja zawarta w rozporządzeniu Ministra Finansów była i jest nadal przedmiotem licznych skarg kierowanych do Rzecznika Praw Obywatelskich.

Rzecznik Praw Obywatelskich już w dniu 9 stycznia 1997r. wystąpił do Ministra Finansów o dokonanie zmiany treści § 54 ust. 4 pkt. 2 wskazanego rozporządzenia wskazując, że dyspozycje w nim zawarte przekraczają zakres upoważnienia ustawowego. Jednakże Minister Finansów nie podzielając poglądu Rzecznika - odmówił odpowiedniej zmiany.

Także przedmiotem skarg kierowanych do Naczelnego Sądu Administracyjnego były skargi na decyzje organów podatkowych nakładających sankcje podatkowe oparte o treść § 54 ust. 4 pkt. 2 rozporządzenia Mnistra Finansów.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 marca 1997r. (Sygn. akt III SA 762/96) podkreślając, że podziela zastrzeżenia Rzecznika Praw Obywatelskich i Generalnego Prokuratora RP co do "konstytucyjności" art. 27 ust. 5 ustawy zawarte we wniosku Rzecznika złożonym Trybunałowi Konstytucyjnemu w dniu 18 kwietnia 1997r. (sygn. akt T.K. K. 17/97) także uznał, że Minister Finansów w rozporządzeniu z dnia 8 grudnia 1994r. przekroczył zakres upoważnienia ustawowego. Naczelny Sąd Administracyjny wskazywał przy tym, że w ferowanych orzeczeniach wielokrotnie wskazywał, iż "... tylko wtedy można podatnikowi zarzucić niedopełnienie ciężącego na nim obowiązku, gdy treść treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto podatnik

ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku wynikającego z przepisu prawa..." (m.in. wyrok z dnia 19 stycznia 1988r. III SA 964/87, ONSA Nr. 1 z 1989r. poz. 5).

Minister Finansów w odpowiedzi z dnia 29 stycznia 1997r.(PPS-4344-13/97/JB) na wystąpienie Rzecznika, uzasadniając wprowadzenie takiego przepisu względami natury prewencyjnej, wskazał, że zaskarżone rozwiązanie jest "... wzorowane na rozwiązaniach stosowanych w krajach stosujących VAT..." nie prezentując jednak odpowiednich przepisów obowiązujących w krajach Wspólnoty Europejskiej

Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił się do Urzędu Komitetu Integracji Europejskiej z zapytaniem, czy podobne uregulowania są przewidziane w ustawodawstwie państw Unii Europejskiej, stosujących podatek od wartości dodanej. W odpowiedzi z dnia 28 marca 1997r. (DH/56/97/DHP) Urząd Komitetu Integracji Europejskiej poinformował, iż przedmiot tej regulacji nie jest objęty zakresem prawa europejskiego. Podobne rozwiązania mogą być stosowane w państwach członkowskich Unii Europejskiej - jedynie w ramach prawa krajowego, nie zaś wspólnotowego. Zgodnie zaś z przepisem art. 68 Układu Europejskiego (zał. do Dz.U. nr 11, poz. 38) stwierdzającym, że "istotnym warunkiem wstępnym integracji Polski ze Wspólnotą jest zbliżanie istniejącego i przyszłego ustawodawstwa Polski do ustawodawstwa istniejącego we Wspólnocie, a Polska podejmie wszelkie starania w celu zapewnienia zgodności jej przyszłego ustawodawstwa z ustawodawstwem Wspólnoty" - skoro zaskarżona regulacja nie należy do zakresu tych regulacji, Rzeczpospolita Polska nie ma obowiązku dostosowywać w tym zakresie prawa krajowego do prawa Wspólnotowego.

Na gruncie polskiego prawa i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z zasadami państwa prawnego przyjmuje się zasadę wyłączności ustawy w regulowaniu obowiązków obywateli wobec państwa. Elementy konstrukcji prawnej podatku do których należą podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania i stawki podatkowe ulgi, wyłączenia powinny być określone w ustawie. Jeżeli ustawodawca uzna za celowe określenie niektórych z tych elementów w akcie wykonawczym to wówczas ustawa powinna dawać bardzo precyzyjne wskazówki co do kierunku i zakresu takiej regulacji. Stanowisko takie

zajął Trybunał Konstytucyjny m.in. w orzeczeniu U. 4/88 (OTK 1988r., s 71) i orzeczeniu I

U. 5/96 (OTK 1996r., s.339).

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepis rozporządzenia nie może pozbawiać nabywcy działającego w dobrej wierze, możliwości skorzystania z uprawnień systemowych ustalonych w ustawie, gdyż nie można nakładać na nabywców sankcji mających swą podstawę w przepisach nie mających rangi ustawowej. W ocenie Rzecznika regulacje prawne tworzące ogół praw i obowiązków obywateli muszą być w sposób wyraźny i jednoznaczny określone w przepisach ustawowych, a już w żadnym razie nie mogą być "dookreślone" rozporządzeniem wykonawczym do ustawy.

Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie jednocześnie podkreślić, że niniejszym wnioskiem nie występuje przeciwko stosowaniu odpowiednich zabezpieczeń dla ściągania należnych Państwu podatków. Rzecznik uważa jedynie, iż tego rodzaju zabezpieczenia muszą być stosowane zgodnie z zasadami obowiązującymi w państwie państwa prawa i że "cel nie uświęca środków". Konieczność skutecznej walki z wykorzystywanymi lukami w prawie podatkowym nie może prowadzić do odpowiedzialności zbiorowej podatników. Niemniej jednak aby móc "ukarać" podatnika trzeba uprzednio wykazać czyn zabroniony przez ustawę, następnie winę i dopiero można zastosować sankcję, wyraźnie określoną w przepisach prawa dla określonego czynu.

Tylko na takich zasadach w państwie prawa kupujący towar lub usługi może być objęty sankcjami podatkowymi i sankcjami karnymi - wedle jego czynu i wedle stopnia zawinienia.

Odpowiedzialność za zaniechanie przechowywania kopii faktur i rachunków przez sprzedawcę nie może obciążać kupującego, w okolicznościach gdy faktura była wystawiona zgodnie z obowiązującymi przepisami i we właściwej ilości egzemplarzy. Odpowiedzialność taka nie może być nałożona na osobę, która działając w dobrej wierze i z właściwą starannością nie ponosi winy za zaniechania i nie ma wpływu na postępowanie kontrahenta w obrocie gospodarczym, a nawet nie ma wiadomości o tym postępowaniu i mieć ich nie musi.

Odmienna regulacja pozostaje w sprzeczności z powszechnie obowiązującymi zasadami w demokratycznym państwie prawa i prowadzi do niedopuszczalnej "odpowiedzialności zbiorowej".

Niewydolność kontrolną organów skarbowych nie można "uzupełnić" ograniczaniem praw podatników.

Z tych względów wnoszę jak w sentencji.

ZASTĘPCA
Rzecznika Praw Obywatelskich

/-/ dr Jerzy Świątkiewicz